

Формирование системы трансфертного ценообразования в Российской Федерации

© 2012 А.С. Бесфамильный, И.П. Курочкина

Московский государственный университет экономики, статистики
и информатики (МЭСИ)
E-mail: alexbes@inbox.ru

Рассмотрены теоретические аспекты трансфертного ценообразования, связанные с понятием трансфертной цены и анализом основных положений закона с целью выявления основных зон риска его применения.

Ключевые слова: налоги, трансфертное ценообразование, налоговое законодательство.

Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) не содержит определения трансфертной цены, но сам термин используется в Федеральном законе от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ “О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения”.

Определение данного понятия можно найти как в зарубежной, так и в российской научной и практической литературе. Так, согласно видению Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), *трансфертное ценообразование* - процесс установления, применения, документирования, изменения и контроля за ценами на товары (работы, услуги) между взаимосвязанными сторонами.

Из данного определения можно вывести понятие *трансфертной цены* как цены на товары (работы, услуги), реализованные между взаимосвязанными лицами.

Согласно пониманию ОЭСР, “трансфертная цена” - существенное понятие как для налогоплательщика, так и для налогового органа, поскольку они во многом определяют уровни выручки и издержек, а следовательно, и налогооблагаемой прибыли взаимосвязанных компаний, находящихся в разных налоговых юрисдикциях. Следует отметить, что Минэкономразвития России в своем понимании определения трансфертной цены опустило понятие “разные налоговые юрисдикции”, заменив его, по сути, на “различные регионы РФ”.

R. Anthony и J. Dearden в своей работе так определили цели трансфертного ценообразования¹:

1. Система трансфертного ценообразования должна мотивировать менеджеров подразделений к принятию эффективных решений и предоставлять информацию для их обоснованности. Это возможно тогда и только тогда, когда менедже-

ры, стремясь увеличить прибыль своего подразделения, также увеличивают и прибыль всей компании.

2. Решения о величине трансфертных цен должны отражаться на прибыльности подразделений и представлять собой обоснованный критерий измерения деятельности подразделения, ибо при передаче товаров или оказании услуг доходы одного подразделения превращаются в расходы другого.

3. Система трансфертного ценообразования не должна нарушать автономию подразделений. Недопустимо наделять менеджеров дополнительной ответственностью и в то же время централизованно назначать внутренние цены.

Последний тезис является отчасти спорным с точки зрения принятого в РФ законодательства. Дело в том, что зачастую только при централизованном назначении внутренних цен крупный производственный холдинг способен добиться непротиворечивости в области трансфертной дисциплины. В отсутствие такой централизации отдельные бизнес-единицы будут стремиться к максимизации именно своих доходов, что нарушит единую логику определения трансфертной цены на уровне холдинга и может привлечь внимание налоговых органов. По нашему мнению, процесс определения трансфертных цен в крупном холдинге должен включать как минимум два уровня:

1) глобальный - уровень централизованного определения цен на основную продукцию компаний, входящих в холдинг, при сопоставимости этой продукции и условий ее реализации;

2) локальный - уровень отдельных бизнес-единиц, входящих в холдинг. В основном связан с оказанием услуг и реализацией прочей продукции.

Возможен также и подход к делению на уровни с точки зрения существенности сумм однородных сделок. Сделки с суммами, приближаю-

щимися к порогам, указанным в законодательстве, являются прерогативой централизованного трансфертного ценообразования. Нематериальные или нематериальные с точки зрения законодательства суммы сделок определяются на локальном уровне.

В свою очередь, L. McAulay и C.R. Tomkins в своей статье “A Review of the contemporary transfer pricing literature with recommendations for future research”², основываясь на анализе литературы, посвященной трансфертному ценообразованию, сформулировали четыре необходимости трансфертного ценообразования. Мы назовем их “четыре условия формирования системы трансфертного ценообразования”:

- **функциональное условие** - разделение фирмы на центры ответственности (особенно, центры прибыли), это влечет за собой измерение и оценку их деятельности, а также мотивацию их руководителей;

- **экономическое условие** - заключается в эффективном распределении среди центров ответственности бизнес-процессов ограниченных ресурсов для достижения целей организации, выраженных в ее стратегических и оперативных планах;

- **организационное условие** - вызвано тем, что в фирме с дивизиональной структурой система трансфертного ценообразования является инструментом интеграции и дифференциации;

- **стратегическое условие** - состоит в выработке оптимальных стратегических решений. Традиционный подход к трансфертному ценообразованию был сфокусирован на оперативных решениях (чаще всего касающихся производства) и не учитывал стратегической составляющей.

Все указанное определяет если не противоположность подходов к проблеме трансфертного ценообразования со стороны налоговых органов и налогоплательщиков, то, как минимум, делает их разнонаправленными с точки зрения задач формирования системы.

Так, для налогоплательщиков система трансфертного ценообразования необходима для решения следующих задач:

- 1) принятия решения “make-or-buy” - производить самим промежуточный продукт или закупать его на стороне;

- 2) перераспределения различного рода ресурсов в рамках интегрированных структур (например, внутри компаний, входящих в один холдинг, или между двумя взаимосвязанными холдингами).

Так, например, добывающая компания добывает руду и продает ее перерабатывающему предприятию, которое перерабатывает ее и уже по более высокой цене реализует компании-трей-

деру, которая, в свою очередь, по рыночной цене продает товар конечному покупателю.

Здесь для нас наиболее интересен процесс перераспределения финансовых ресурсов. В зависимости от того, какие цены будут установлены между добывающей и перерабатывающей компаниями, перерабатывающей компанией и компанией-трейдером, происходит концентрация финансовых ресурсов в том или ином центре формирования прибыли;

- 3) минимизации налогообложения. Если центр формирования прибыли находится в юрисдикции с установленными налоговыми льготами, то общая налоговая нагрузка на группу компаний снижается при прочих равных условиях.

С точки же зрения налоговых органов трансфертное ценообразование служит источником уменьшения доходов бюджета или источником уменьшения налоговой базы и, следовательно, налоговых платежей.

Первые попытки организации контроля за трансфертными ценами и их корректировки появились в 30-х гг. прошлого столетия в налоговых законодательствах различных стран. Особую остроту эта проблема приобрела в 1960-е гг., что было связано с возникновением крупных транснациональных корпораций, которые в рамках своей деятельности реализовывали продукцию в разных странах, но в пределах одной корпорации. С одной стороны, это снижало трансакционные издержки компании (например, за счет снижения издержек на ведение переговоров о закупке товаров (работ, услуг), а с другой - породило возможность управления налогооблагаемой прибылью компаний, но вызвало необходимость справедливой оценки цены реализации такой продукции для целей налогообложения. К концу 1970-х гг. в США и ОЭСР были разработаны определенные методические материалы по трансфертному ценообразованию. В США в 1994 г. вступило в силу законодательство по трансфертному ценообразованию, а в 1995 г. вышли обновленные рекомендации ОЭСР “О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов” (“Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations”), дополненные и расширенные в 1996 г. Обе системы во многом схожи между собой, а рекомендации ОЭСР приняты законодательством многих стран, входящих в ЕС, с минимальными изменениями и дополнениями.

По мнению ФНС России, которое было озвучено на “круглом столе” 1 февраля, проходившем в Финансовом университете при Правительстве РФ, рекомендации ОЭСР всего лишь доку-

мент для изучения, но не применения на территории Российской Федерации. Следовательно, анализ европейской практики применения трансфертного ценообразования возможен лишь в той его части, где законодательство РФ напрямую коррелирует с зарубежным законодательством при внешнеэкономических операциях.

В России первые попытки контроля за трансфертными ценами были предприняты с принятием ч. 1 НК РФ. В ст. 40 было дано определение рыночной цены и указано, что цены однородных (идентичных) товаров/работ/услуг не могут отличаться от рыночной более чем на 20 %³. Обязанность доказательства нерыночности цен лежало на налоговых органах. К сожалению, законодательство отличалось неясностями и неточностями, что не позволяло в полной мере контролировать трансфертные цены. В связи с этим был разработан и принят Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ “О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения”, в котором более подробно и четко были прописаны такие понятия, как “взаимозависимые лица” и “источники рыночных цен”.

Принятие закона связано с реализацией целенаправленной политики государства по приведению российского законодательства, касающегося вопросов хозяйственно-экономической деятельности в соответствие с европейскими стандартами. К таким действиям можно, например, отнести принятие закона “О консолидированной финансовой отчетности”.

Попытка привести законодательство о трансфертном ценообразовании в соответствие с нормами ОЭСР получилась неоднозначной. С одной стороны, новый закон получился более четким, логичным и детализированным. С другой стороны, имеются недоработки, позволяющие двойное толкование.

Рассмотрим данный вопрос подробнее.

К несомненным достоинствам закона можно отнести четкое и емкое определение рыночной цены. Рыночной ценой теперь признается любая цена (прибыль, выручка), в сделке сторонами которой выступают лица, не являющиеся взаимозависимыми. Такое определение существенно снижает риски непризнания той или иной цены рыночной. Для этого ФНС России должно доказать, что стороны сделки являются взаимозависимыми лицами.

Определение взаимозависимых лиц в новом законе стало более четким и дифференцированным. Так, в ст. 20 НК РФ взаимозависимыми

лицами считались физические или юридические лица, удовлетворяющие следующим критериям:

- доля прямого или косвенного участия одной организации в другой составляет более 20 %;
- одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению;
- лица состоят в отношениях родства в соответствии с семейным законодательством РФ.

В принятом законе установлены три вида взаимосвязи:

- 1) между организациями;
- 2) между организациями и (или) физическими лицами;
- 3) между физическими лицами.

Они получили более детальное описание и объяснение. Так, к *первой группе* относятся взаимоотношения:

- когда одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 %;
- если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 %;
- организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица;
- организации, в которых более 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами;
- организация и юридическое лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;
- организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо.

К *второй группе* относятся следующие взаимоотношения:

- физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в организации и доля такого участия составляет более 25 %;
- организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

- организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;
- организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 %.

К *третьей группе* относятся следующие взаимоотношения:

- одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

Данный список стал открытым, поскольку законодательство предусматривает признание взаимозависимыми лиц и по иным, не предусмотренным законодательством признакам, при условии, что суд признает такие лица взаимозависимыми. На настоящий момент не представляется возможным дать оценку этому нововведению. С одной стороны, оно логично, ибо сложно предусмотреть все, а с другой стороны, со-

здает для бизнеса элемент неопределенности, что никак нельзя назвать положительным эффектом. По-настоящему оценить такое нововведение можно будет только после появления судебной практики.

Порог взаимозависимости был повышен с 20 до 25 %, что, скорее, является положительным для бизнеса фактором.

Все указанные недочеты вступившего в силу законодательства требуют осмысленных действий со стороны налогоплательщика, направленных на уменьшение рисков, связанных с возможностью двойной трактовки закона.

¹ Anthony R.N., Dearden J. Management Control Systems. Chicago, 1984.

² McAulay L., Tomkins C.R. A Review of the contemporary transfer pricing literature with recommendations for future research // British J. of Management. 1992. □ 3.

³ См.: Будылин С.Л. Трансфертное ценообразование и статья 40 НК РФ // Налоги и налогообложение. 2005. Январь. С. 73-74; Короткова А.В. Трансфертное ценообразование в формировании финансовых результатов холдинга // Вопр. экономики и права. 2012. □ 7.

Поступила в редакцию 03.07.2012 г.